

Audience publique du 7 mai 2008

Recours formé par
la société à responsabilité limitée ..., ...
contre un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives en matière d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête déposée le 11 octobre 2007 au greffe du tribunal administratif, inscrite sous le numéro 23529 du rôle, par Maître Alain STEICHEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée ..., ayant son siège social à L-..., représentée par ses organes sociaux en fonctions, tendant à la réformation d'un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année 2001 émis le 31 mai 2006 par le bureau d'imposition Sociétés 2 à l'égard de la société civile immobilière ... ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 11 janvier 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 8 février 2008 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin entrepris ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Alain STEICHEN et Madame le délégué du Gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 16 avril 2008.

Suivant une convention sous seing privé du 15 novembre 1999, la société anonyme AAA S.A. vendit à la société à responsabilité limitée ...¹, 510 parts dans la société civile immobilière ... au prix unitaire de LUF 93 470, soit au prix total de LUF 47 669 700.

A travers une autre convention sous seing privé du 4 août 2000, la société ... vendit à la société anonyme CCC S.A. 240 parts dans la société civile immobilière ... au prix unitaire de LUF 116 670, soit pour le montant total de LUF 28 000 800.

¹ Ci-après la société ...

Le 30 novembre 2005, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société civile immobilière ... un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année 2000 à travers lequel il fixa le revenu de la société civile immobilière ... à LUF 25 804 625 et imputa à la société ..., en sa qualité d'associé, une quote-part de LUF 1 312 145 dans le revenu collectif et un bénéfice de cession « immeuble commercial » de LUF 23 451 514 du chef de la cession de parts susvisée du 4 août 2000.

Le 30 novembre 2005, le bureau d'imposition émit encore à l'égard de la société ... un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2000 lui imputant entre autre sa part de $(1\,312\,145 + 23\,451\,514 =)$ LUF 24 763 659 dans le bénéfice de la société civile immobilière

Le recours introduit le 16 mars 2007 par la société ... tendant à la réformation du bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année 2000 du 30 novembre 2005 émis à l'égard de la société civile immobilière ... a été déclaré non fondé par un jugement du tribunal administratif du 27 décembre 2007 (n° 22697).

A travers une autre convention sous seing privé stipulée avoir pris cours avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2001, la société ... vendit à la société CCC S.A. le solde de sa participation, soit 270 parts au prix unitaire de LUF 93.470 pour un total de LUF 25.236.900.

Le 31 mai 2006, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société civile immobilière ... un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année 2001 à travers lequel il fixa le revenu de la société civile immobilière ... à LUF 19 311 208 et imputa à la société ..., en sa qualité d'associé, une quote-part de LUF 3 796 593 dans le revenu collectif et un bénéfice de cession « immeuble commercial » de LUF 15 746 912 du chef de la cession de parts susvisée du 1^{er} janvier 2001.

Le 17 mai 2006, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société ... un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2001 lui imputant entre autre sa part de LUF 15 746 912 dans le bénéfice de la société civile immobilière

Par courrier de son avocat 22 août 2006, la société ... introduisit une réclamation contre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives 2001 en contestant essentiellement le montant du bénéfice de cession du chef de la cession de parts du 1^{er} janvier 2001 lui imputé.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 11 octobre 2007, la société ... a fait introduire un recours contentieux tendant à la réformation du bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année 2001 émis le 31 mai 2006 à l'égard de la société civile immobilière ..., sa réclamation contre ce bulletin étant restée sans réponse de la part du directeur de l'administration des Contributions directes.

Au vœu des dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 3 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre un bulletin d'établissement de revenus d'entreprises collectives en l'absence de décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre ce bulletin. Le recours en réformation ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

A l'appui de son recours, la société demanderesse fait valoir qu'en raison de la transparence fiscale de la société civile immobilière ..., la cession de parts sociales de cette société serait qualifiée fiscalement comme une cession des actifs et passifs de l'exploitation que le cédant possède par le biais de la société civile, entraînant qu'en l'espèce, la cession partielle des parts par elle détenues reviendrait à fixer un bénéfice de cession dans son seul chef. Le résultat comptable nul réalisé par la société ... sur la cession des parts sociales devrait être ignoré et être remplacé par le résultat de cession de la quote-part des actifs et passifs de la société civile immobilière ... ce qui aboutirait à un montant de 2 019 851 LUF. Il y aurait lieu de réformer le bulletin en considérant que la quote-part dans les revenus attribuables à la société ... dans les revenus de la SCI ... s'élèveraient à $[(100\,950\,932^2 - 93\,470\,000^3) \times 270/1000] = \text{LUF } 2\,019\,851$ auxquels il y aurait lieu d'ajouter le montant non critiqué de 3 564 296 LUF soit un total de 5 584 147 LUF.

Le délégué du Gouvernement répond que la société ... comparerait l'actif net de la SCI ... au 31.12.1998 et au 31.12.2000 respectivement de LUF 93.470.000 et LUF 100.950.932 sans expliquer ce qui l'autoriserait à négliger son bilan complémentaire d'associé.

Dans le cadre de son mémoire en réplique la partie demanderesse explique que le bureau d'imposition a, sur la base d'un bilan complémentaire, fixé un bénéfice de cession « immeuble commercial » de 15 746 912 LUF après abattement du chef de la cession de 270 parts de la société civile immobilière ..., montant qui a été repris dans son propre bulletin de l'impôt commercial communal.

La société ... fait valoir que le bénéfice mis en compte par le bureau d'imposition serait erroné et que le montant que le bureau d'imposition aurait dû retenir serait en fait une perte de LUF 15 790 197.

La société ... s'efforce, dans le cadre de son mémoire en réplique, de démontrer en quoi le bilan complémentaire du bureau d'imposition serait erroné et d'indiquer au tribunal le calcul détaillé permettant de déterminer le chiffre exact que le bureau d'imposition aurait dû retenir.

Le mémoire en réplique, tout comme la requête introductive d'instance, viserait à voir le tribunal réformer le bulletin d'impôt du 17 mai 2006 et fixer le montant du revenu imposable à une perte de LUF 17 373 126 (= 1 582 929 + 15 790 197).

Elle fait expliquer que la société civile immobilière ... est une société civile de droit luxembourgeois et s'agissant d'une structure fiscalement transparente, il en découlerait que les revenus positifs ou négatifs réalisés dans la société civile immobilière ... seraient soumis à l'impôt sur le revenu dans le chef de ses associés. La société civile immobilière ... serait soumise à l'impôt commercial communal du fait de la qualité de ses associés, en majorité des sociétés de capitaux et ce en application de la « *Geprägetheorie* ». La transparence fiscale de la société civile immobilière impliquerait qu'elle posséderait une part de la coexploitation formée avec les autres associés de la société civile immobilière Cette transparence aurait un impact sur la détermination du résultat de cession de ses parts sociales. Fiscalement la cession des parts sociales de la société civile s'interpréterait comme une cession des actifs et des passifs de l'exploitation que le cédant possède par le biais de la société civile, donc de sa

² Actif net de la SCI ... au 31.12.2000

³ Actif net de la SCI ... au 31.12.1998

part dans la coexploitation formée par la société civile. Si l'ensemble des parts sociales est cédé, il y aurait fiscalement cession de l'intégralité des actifs et passifs de l'exploitation, en cas de cession d'une partie des parts sociales, il y aurait fiscalement cession partielle (proportionnelle) des actifs et passifs de l'exploitation. Le traitement fiscal de la cession des parts sociales dévierait du traitement comptable, afin de documenter le traitement fiscal l'administration des Contributions établirait un bilan fiscal. Les différences entre le bilan commercial et le bilan fiscal seraient reprises dans un état séparé appelé bilan complémentaire. Au moment de l'imposition, le résultat comptable serait complété par les aspects fiscaux pour obtenir le résultat fiscal. En conformité avec les articles 15, 55 et 57 LIR, ce résultat fiscal serait déterminé en comparant le prix de cession à l'actif net investi dans la coexploitation ajusté d'éventuels éléments du bilan complémentaire étant propre à la société ... en tant qu'associé. Sur ces points, aucun différend n'existerait entre le bureau d'imposition et la société

Le seul différend concernerait en effet la détermination du bénéfice de cession par le bureau d'imposition à la suite de la cession des 270 parts sociales.

La société ... expose qu'elle aurait acheté les 510 parts sociales de la société civile immobilière ... le 15 novembre 1999 à la société AAA SA au prix de LUF 47 669 700. Au 1^{er} janvier 2000, la société ... aurait donc été propriétaire de 510 parts sociales sur un total de 1000 parts sociales. Au bilan commercial de la société ... la participation serait reprise à son prix d'acquisition de LUF 47 669 700. Le prix d'acquisition par part sociale s'élèverait donc à LUF 93 470 ($= 47\,669\,700/510$). Le 4 août 2000, la société ... aurait vendu 240 parts sociales de la société civile immobilière Le résultat relatif à cette opération aurait fait l'objet d'un recours séparé, l'affaire serait actuellement pendante en appel.

Au 1er janvier 2001, la société ... resterait donc propriétaire de 270 parts sociales sur un total de 1000 parts sociales. Au bilan commercial de la société ... la participation serait reprise à son prix d'acquisition de LUF 25 236 900. Le prix d'acquisition par part sociale resterait évidemment fixé à LUF 93 470 ($= 25\,236\,900/270$). Le même jour, la société ... aurait vendu les 270 parts sociales de la société civile immobilière ... au prix non contesté de LUF 93 470 par part sociale. Le prix de vente total serait égal au prix d'acquisition et s'élèverait donc à LUF 25 236 900. Dans sa comptabilité commerciale, la société ... aurait de ce fait réalisé un résultat nul sur cette cession.

En raison de la transparence fiscale de la société civile immobilière ..., ce résultat comptable ne correspondrait pas au résultat fiscal, de sorte qu'il devrait être remplacé par le bénéfice fiscal au moment de l'imposition. Pour déterminer le bénéfice fiscal, il faudrait prendre en compte l'actif net investi de la société civile immobilière ... et les éléments du bilan complémentaire de la société

La société ... souligne que le bureau d'imposition de son côté aurait pris comme référence pour l'acquisition des parts sociales les actifs et passifs de la société civile immobilière ... au 31 décembre 1998 et pour la cession des parts sociales les actifs et passifs de la société civile immobilière ... au 31 décembre 2000. Cette manière de faire ne serait pas contestée. En effet les autres actifs et passifs seraient composés de créances, de dettes et de provisions qui ne seraient susceptibles de présenter ni des plus-values, ni des moins-values latentes. Dès lors il s'agirait de postes à neutraliser afin de déterminer le résultat réalisé sur la cession des terrains et immeubles.

Le bilan comptable (commercial) au 31 décembre 1998 de la société civile immobilière ... se présenterait schématiquement de la manière suivante :

| | |
|------------------|----------------|
| Actif immobilisé | LUF 33 742 117 |
| Actif circulant | LUF 428 276 |
| Total actif | LUF 34 170 393 |
| Capitaux propres | LUF 1 000 000 |
| Résultat | LUF - 313 521 |
| Provisions | LUF 0 |
| Dettes tiers | LUF 23 034 969 |
| Dettes associés | LUF 10 448 945 |
| Total passif | LUF 34 170 393 |

Dans la mesure où au 14 novembre 1999, la société ... n'aurait possédé aucune part sociale dans la société civile immobilière ..., il faudrait se baser sur le prix payé, le 15 novembre 1999 par la société ..., de LUF 93 470 par part sociale pour déterminer le prix d'acquisition fiscal des parts de la société civile immobilière Il en découlerait une valorisation de LUF 93 470 000 pour l'intégralité des 1 000 parts sociales de la société civile immobilière ... (LUF 93 470 par part x 1 000 parts).

Les éléments de l'actif circulant ainsi que du passif tiers ayant par nature une valeur de marché égale à leur valeur comptable, la valeur de marché de l'immeuble s'obtiendrait dès lors comme suit :

| | |
|-------------------|-----------------|
| Valeur 100% parts | LUF 93 470 000 |
| Actif circulant | LUF - 428 276 |
| Dettes tiers | LUF 23 034 969 |
| Actif immobilisé | LUF 116 076 693 |

Du point de vue fiscal, l'immeuble aurait donc été acquis par la société ... le 15 novembre 1999 pour un prix de LUF 59 199 113 (= 510/1000 x LUF 116 076 693).

Sur base de ce calcul, il serait possible d'établir au 31 décembre 1998 les bilans commercial, fiscal et complémentaire de la coexploitation de la société ... dans la société civile immobilière ... tels que le bureau d'imposition aurait dû les établir.

| Bilan de la SCI ... au 31.12.1998 | Bilan commercial | Bilan commercial | Bilan fiscal | Bilan fiscal | Bilan complémentaire |
|---|---------------------|---------------------|-----------------|-----------------|--------------------------|
| | 100% | 51% | 100% | 51% | |
| | | a | | b | b-a |
| Actif immobilisé | 33 742 117 | 17 208 480 | 116 076 693 | 59 199 113 | 41 990 634 |
| Actif circulant | 428 276 | 218 421 | 428 276 | 218 412 | 0 |
| Total Actif | 34 170 393 | 17 426 900 | 116 504 969 | 59 417 534 | 41 990 634 |
| Dettes | 33 483 914 | | | | |
| Tiers | 23 034 969 | 11 747 834 | 23 034 969 | 11 747 834 | 0 |
| Clément SA | 2 587 620 | 1 319 686 | | | - 1 319 686 ⁴ |

⁴ Les dettes CCC SA et ... seraient éliminées au bilan fiscal car les deux sociétés sont des associés de la société civile immobilière Leurs comptes courant seraient de ce fait à assimiler à des fonds propres et auraient partant été éliminés pour déterminer l'actif net investi.

| | | | | | |
|-------------------|------------|------------|-------------|------------|--------------------------|
| ... | 7 861 325 | 4 009 276 | | | - 4 009 276 ⁵ |
| Fonds propres | | | | | |
| Actif net investi | 686 479 | 350 104 | 93 470 000 | 47 669 700 | 47 319 596 |
| Total Passif | 34 170 393 | 17 426 900 | 116 504 969 | 59 417 534 | 41 990 634 |

Conformément aux calculs repris ci-dessus, l'actif net investi de la société ... dans la société civile immobilière ... (pour les 510 parts sociales achetées) s'élèverait à LUF 350 104 pour ce qui est du bilan commercial ; l'actif net investi au bilan complémentaire s'élèverait à LUF 47 319 596. La somme de ces deux montants serait égale au prix payé par la société ... pour les 510 parts sociales, soit LUF 47 669 700.

Les éléments du bilan commercial de la société civile immobilière ... au 31 décembre 2000 se présenteraient comme suit :

| Bilan commercial de la SCI ... au 31.12.2000 | | |
|--|------------|-----------|
| | 100% | 27% |
| Actif immobilisé | 31 399 651 | 8 477 906 |
| Actif circulant | 3 324 037 | 897 489 |
| Total Actif | 34 723 688 | 9 375 395 |
| Provisions | 2 243 000 | 605 610 |
| Dettes | 28 511 290 | 7 698 048 |
| Tiers | 9 890 857 | |
| Associés | 18 620 433 | |
| Actif net comptable/Actif net investi | 3 969 398 | 1 071 737 |
| Total Passif | 34 723 688 | 9 375 395 |

Conformément aux prescriptions légales, le résultat fiscal réalisé par la société ... sur la cession des 270 parts sociales de la société civile immobilière ... devrait être déterminé en tenant compte du prix de cession de l'actif net investi et des éléments du bilan complémentaire. Ce résultat s'établirait à LUF - 15 790 197 (perte) et non au montant arrêté par le bureau d'imposition, à savoir LUF 16 016 912.

| Détermination du bénéfice imposable | Selon le bureau d'imposition | Selon la société ... |
|--|------------------------------|----------------------|
| Prix de vente suivant acte | 25 236 900 | 25 236 900 |
| Actif circulant | -897 489 | -897 489 |
| Provisions | 605 610 | 605 610 |
| Dettes banques | 2 581 175 | 2 581 175 |
| Fournisseurs | 89 357 | 89 357 |
| Autres dettes | 5 027 517 | 5 027 517 |
| SOUS-TOTAL | 32 643 068 | 32 643 068 |
| C/c associé ... | -9 876 271 | -9 876 271 |
| Quote-part bénéfice commercial | 22 766 797 | 22 766 797 |
| 27% valeur comptable des immeubles | -8 477 906 | -8 477 906 |
| Bilan complémentaire ... | 1 728 021 | -25 051 551 |
| Bénéfice de cession « Immeuble commercial » avant abattement | 16 016 912 | -15 790 197 |

⁵ Idem

La seule différence entre le bureau d'imposition et la partie demanderesse consisterait dans le montant à mettre en compte au titre du bilan complémentaire. Le chiffre qui aurait dû être mis en compte correspond à la fraction restante du bilan complémentaire précédemment déterminé pour les 510 parts sociales. Celui-ci ayant été calculé ci-avant, s'élèverait à LUF 47 319 596. Le bilan complémentaire des 270 parts sociales restantes s'établirait dès lors à : $270/510 \times 47\,319\,596 = \text{LUF } 25\,051\,551$ et non au montant indiqué par le bureau d'imposition.

Le caractère « *fantaisiste* » non fondé du chiffre retenu par le bureau d'imposition pourrait être facilement démontré. Le montant déduit à titre de bilan complémentaire par le bureau d'imposition s'élèverait en effet à LUF - 1 728 021 (montant négatif). Ce montant devrait correspondre à 270/510 du total du bilan complémentaire investi par la société Le total investi par celle-ci au bilan complémentaire serait donc de LUF - 3 264 039 (510/510). En d'autres termes le prix retenu pour l'immeuble au moment de l'acquisition des parts sociales par la société ... aurait dès lors dû être inférieur de ce montant à sa valeur comptable, de sorte que l'immeuble acquis par la société civile immobilière ... en 1985, après déduction de l'amortissement cumulé de la période 1985 -1998, vaudrait moins en réalité que sa valeur nette comptable. Tel ne pourrait évidemment pas être le cas : si la valeur comptable de l'immeuble serait de LUF 31 399 651 au 31 décembre 2000, sa valeur de marché devrait s'établir à LUF 116 076 693.

La société ... conclut que dans la mesure où elle aurait subi une perte fiscale de LUF 15 790 197 lors de la cession de 270 parts sociales de la société civile immobilière ... le 1^{er} janvier 2001, cette perte devrait être déduite de la quote-part des revenus collectifs lors de la fixation des revenus fiscaux de la société civile immobilière ... de l'année 2001. La perte ainsi déterminée devrait dès lors remplacer le bénéfice erronément mis en compte par l'administration des Contributions, à savoir LUF 16 016 912.

Conformément à l'article 15 (1) n° 4 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », le bénéfice commercial comprend également le bénéfice réalisé à l'occasion de « *la cession à titre onéreux de sa participation ou d'une fraction de celle-ci par le coexploitant ou l'associé d'une des entreprises visées à l'article 14 n° 2* ».

Dans la mesure où la société demanderesse revêt la forme d'une société commerciale soumise à l'impôt sur le revenu des collectivités, les résultats dégagés par sa participation dans la société civile immobilière ... et lui imputés sont intégrés dans son bénéfice soumis à l'impôt sur le revenu des collectivités.

Conformément à la théorie du faisceau des bilans (« *Bilanzbündeltheorie* »), précisée par l'article 57 LIR, disposant qu' « *à l'exclusion des dispositions visant expressément les exploitants individuels, les dispositions de la présente sous-section s'appliquent aux coexploitants d'une entreprise commerciale collective, comme si chaque coexploitant exploitait individuellement* », l'associé d'une société de personnes est fiscalement censé avoir exploité lui-même directement l'activité exercée par la société de personnes, de manière que l'exploitation lui ainsi imputée comprend non seulement les éléments du bilan de la société transparente, mais également les éléments de l'actif ou du passif faisant partie de l'actif investi de l'associé mais servant à l'activité de la société transparente et en raison desquels un bilan fiscal complémentaire dans le chef de cet associé doit être établi dans ce cas.

Au vœu de l'article 55 (1) LIR, « le bénéfice de cession ou de cessation visé à l'article 15 est constitué par l'excédent de la valeur actuelle du prix de cession, préalablement augmentée de la valeur estimée de réalisation des biens investis qui, à l'époque de la cession ou de la cessation, sont transférés au patrimoine privé de l'exploitant, sur la somme des frais de cession ou de cessation et de la valeur de l'actif net investi à ladite époque. Cette dernière valeur est celle établie pour la détermination du bénéfice courant d'exploitation conformément aux prescriptions régissant l'évaluation en fin d'exercice ».

Conformément à cette dernière disposition, le bénéfice de cession est constitué, en substance, par l'excédent du prix de cession sur la valeur de l'actif net investi à l'époque de la cession, cette dernière valeur étant celle fixée pour la détermination du bénéfice courant d'exploitation.

Or, dans le chef d'un associé d'une entreprise collective fiscalement transparente, l'actif net investi de l'exploitation lui imputée comprend, au vœu des dispositions combinées des articles 15 (1) n° 4 et 57 LIR, non seulement l'actif net investi propre à l'entreprise collective mais également les éléments du bilan complémentaire propre à l'associé, de manière que les éléments de l'actif et du passif de ce bilan complémentaire doivent également être pris en compte pour la fixation de la valeur de l'actif net investi visé par l'article 55 LIR.⁶

Au vu des précisions apportées dans le cadre du mémoire en réplique, il y a lieu de retenir que la partie demanderesse, malgré l'indication d'un montant différent dans le dispositif de la requête introductive d'instance, entend voir déterminer sa quote-part dans les revenus collectifs de la société civile immobilière ... avant abattement à un montant négatif de LUF – 15 790 197.

Au vu du courrier du 13 avril 2006 adressé par le bureau d'imposition à la société civile immobilière ..., comprenant notamment le projet d'imposition de l'année 2001 et le détail du calcul du bénéfice de cession de la société ... et au vu des explications fournies en cause par la partie demanderesse, il est constant que le seul montant contesté est celui mis en compte au titre du bilan complémentaire.

En effet à ce titre l'administration des Contributions met en compte un montant de LUF 1 728 021 tandis que la société ... met en compte un montant négatif de LUF – 25 051 551.

⁶ Cf. TA 27 décembre 2007, n° 22697 du rôle, disponible sous www.ja.etat.lu

L'administration des Contributions se réfère aux chiffres suivants tels que précisés à travers le courrier du 13 avril 2006 afin d'établir le bilan complémentaire :

| | | | |
|--------------------------|-----------|---------|-------------|
| Prix de vente | | | 25 236 900 |
| - Capital (27%) | 1 008 498 | 27% | 272 294 |
| - Résultat (27%) | 2 960 900 | 27% | 799 443 |
| Sous-total | | | 24 165 163 |
| - c/c associé | | | - 9 876 271 |
| + bilans complémentaires | 3 264 039 | 270/510 | 1 728 021 |
| | | | 16 016 912 |

Force est cependant de constater que l'Etat n'a pas rencontré l'argumentation détaillée de la demanderesse telle que développée dans le cadre de son mémoire en réplique. A l'audience, l'Etat n'a pas non plus pu donner de plus amples informations au tribunal relatives aux précisions apportées par la société

Le tribunal ne saurait cependant accepter d'accorder davantage de crédibilité à la position de l'administration du seul fait des chiffres présentés.

Au contraire, il échet de rappeler que les constatations de l'administration fiscale ne bénéficient pas d'une présomption d'exactitude et que la charge de la preuve ne repose pas sur le seul contribuable ; au contraire, la charge de la preuve est partagée entre l'administration et le contribuable, en ce sens que ce dernier est dans un premier temps appelé à indiquer les éléments et données qui lui sont demandés dans le cadre de la déclaration d'impôt ainsi que, dans le cadre de son devoir de collaboration, les informations lui réclamées le cas échéant par le bureau d'imposition en vue d'établir les bases d'imposition et il incombera par la suite à l'administration de qualifier sinon de rencontrer utilement les déclarations et pièces produites par le demandeur⁷.

En effet, l'obligation de preuve à charge du contribuable se trouve limitée à ce qui peut être raisonnablement exigé du contribuable (paragraphe 171, al. 1er AO : « soweit ihm dies nach den Umständen zugemutet werden kann »)⁸.

Or à travers le mémoire en réplique, la société demanderesse a fourni des explications très circonstanciées et a priori plausibles en ce qui concerne les méthodes de calcul retenues.

Ainsi, en ce qui concerne le point plus particulièrement litigieux elle fait valoir ce qui suit :

« Le caractère fantaisiste du chiffre retenu par le Bureau d'Imposition peut être facilement démontré. Le montant déduit à titre de bilan complémentaire par le Bureau d'Imposition s'élève en effet à LUF - 1 728 021 (montant négatif). Ce montant doit correspondre à 270/510 du total du bilan complémentaire investi par la requérante. Le total investi par la Requêteur au bilan complémentaire serait donc de LUF - 3 264 039 (510/510). En d'autres termes le prix retenu pour l'immeuble au moment de l'acquisition des parts sociales par la Requêteur aurait été inférieur de ce montant à sa valeur comptable. Autrement dit : l'immeuble acquis par la Société Civile en 1985, après déduction de l'amortissement cumulé de la période 1985 -1998, vaudrait moins en réalité que sa valeur

⁷ Cf TA 24 avril 2003, n° 10300, Pas. adm. 2006, V° Impôts, n° 444

⁸ Cf TA 27 novembre 2006, n° 21033 disponible sous www.ja.etat.lu

nette comptable ! Tel n'est évidemment pas le cas : si la valeur comptable de l'immeuble est de LUF 31 399 651 au 31 décembre 2000, sa valeur de marché s'établit à LUF 116 076 693. ».

Aussi, face à cette contestation précise et circonstanciée formulée par rapport au montant retenu de 3 264 039 par l'administration des Contributions, il aurait appartenu à celle-ci, sur la toile de fond des considérations qui précèdent et notamment du régime de la preuve applicable en droit fiscal, de fournir au plus tard en phase contentieuse les éléments de fait et explications qui l'ont déterminée à retenir ce montant.

A défaut de prise de position afférente de l'administration des Contributions susceptible de justifier le montant mis en compte par elle, la décision déférée laisse d'être motivée à suffisance sur ce point, de sorte qu'en l'absence de toute prise de position concrète afférente de la part de l'Etat, il y a lieu de considérer le bénéfice de cession « immeuble commercial » avant abattement au titre de LUF – 15 790 551.

Quant à la demande d'enjoindre le bureau d'imposition de rectifier le bulletin d'imposition sur le revenu des collectivités 2001, force est de constater que les pouvoirs conférés au juge administratif ne lui permettent pas d'adresser à l'autorité administrative concernée des invitations ou ordres directs de procéder, de sorte que le tribunal n'est pas compétent pour connaître de cette demande⁹. A cela s'ajoute que la réformation du bulletin litigieux entraîne ipso facto une adaptation du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités. En effet le §218, alinéa 4 AO oblige le bureau d'imposition qui liquide l'impôt à se plier à ce qui a été décidé à propos de l'établissement séparé et en commun.

En application des développements qui précèdent, il y a en conséquence lieu de renvoyer l'affaire au directeur de l'administration des Contributions directes aux fins de transmission au bureau d'imposition compétent afin que celui-ci procède à l'imposition conformément au dispositif du présent jugement ensemble les motifs à sa base.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours en réformation recevable en la forme ;

au fond le dit justifié ;

partant et par réformation dit qu'il y a lieu de considérer le bénéfice de cession « immeuble commercial » avant abattement au titre de LUF – 15 790 197 ;

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent ;

se déclare incompétent pour connaître de la demande d'injonction à adresser au bureau d'imposition ;

⁹ Cf. TA 26.4.2000, n° 11529, Pas. adm. 2006, V° Recours en annulation, n° 44

condamne l'Etat aux frais

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 7 mai 2008 par :

Mme Thomé, premier juge,
M. Sünner, juge,
M. Fellens, juge,

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

s. Schmit

s. Thomé